

TERESA DĘBOWSKA-ROMANOWSKA
Łódź

POJĘCIE OBLICZENIA PODATKU
A ODWZOROWANIE PODATKOWEGO STANU FAKTYCZNEGO
ZA POMOCĄ CZYNNOSCI I AKTÓW
Z ZAKRESU ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

I. OBLICZENIE JAKO GENERALNA INSTYTUCJA STOSOWANIA PRAWA
CELEM „ODKRYCIA” JEDNEJ I JEDYNEJ KWOTY NALEŻNEGO PODATKU

Z pojęciem obliczenia podatku spotykamy się wielokrotnie w ustawie o zobowiązaniach podatkowych¹ zarówno w odniesieniu do podatnika, jak i płatnika oraz organu podatkowego, a także wtedy gdy chodzi o generalną kwestię powstawania zobowiązań podatkowych i odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Jeśli chodzi o podatnika, to art. 18 ust. 2, w związku z art. 5 ust. 2 i 3, mówi: „[...] jeżeli podatnik obowiązany jest sam obliczyć podatek [...]”. Z pojęciem obliczenia podatku spotykamy się także w kontekście definicji czynności (obowiązków) płatnika, tzn. w art. 3 ust. 4, art. 16, a także pośrednio w art. 14 ust. 2 i 3 oraz art. 15. Chodzi tutaj jednak o obliczenie podatku podatnika przez płatnika i następstwa prawne niedokonania lub nieprawidłowego dokonania obliczenia owego podatku.

Wreszcie z obliczeniem podatku spotykamy się także w kontekście zadań organu, kiedy to mowa jest o tym, że „organ podatkowy ustala podstawę obliczenia podatku w drodze szacunkowej [...]” (art. 11 ust. 1), czy też, że „podatek obliczany według skali progresywnej ustala się [...]” (art. 10 ust. 1).

¹ Ustawa z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486; zmiany: Dz.U. z 1993 r., Nr 134, poz. 646; z 1995 r., Nr 5, poz. 25 i Nr 85, poz. 426; z 1996 r., Nr 75, poz. 357; z 1997 r., Nr 121, poz. 770).

Minister Finansów uprawniony jest do zarządzania obliczania niektórych podatków przez płatników (art. 9 ust. 2) oraz określania w drodze rozporządzenia zasad obliczania odsetek za zwłokę (art. 20 ust. 2).

To pozwala nam wysunąć twierdzenie, iż obliczenie podatku jest instytucją ogólną niezbędną dla powstawania zobowiązań podatkowych, niezależnie od tego, w jaki sposób one powstają. Jest to zarazem instytucja stosowania prawa subsumcji podatkowego stanu faktycznego, na którą składają się czynności materialne o charakterze rachunkowym (czynności faktyczne), a ich łącznym wynikiem jest wyliczenie prawidłowej wysokości podatku.

Obliczenie podatku jest zatem taką czynnością (lub zespołem czynności) materialnorachunkowych, bez której obowiązek podatkowy nie mógłby przekształcić się w zobowiązanie indywidualnego podatnika, niezależnie od tego, czy czynności tych dokonuje sam podatnik, czy organ lub płatnik.

Zanim przejdziemy do zdefiniowania „wyliczenia prawidłowej kwoty podatku”, należy rozważyć bliżej charakter owych czynności materialnorachunkowych w odniesieniu do elementów konstrukcyjnych podatków, wynikających z ustawowego podatkowego stanu faktycznego.

Obliczenie podatkowe nie jest bowiem j e d y n y m, lecz jednym z rodzajów czynności prowadzących do odwzorowania podatkowego stanu faktycznego w procesie stosowania ustaw podatkowych. Stosowanie ustaw materialnego prawa podatkowego w związku z ustawą o zobowiązaniach podatkowych polega na całokształcie czynności pozwalających ustalić (określić) wysokość zobowiązania, sposób i termin jego wykonania w odniesieniu do indywidualnie oznaczonego podatnika.

Jest to zatem ogół czynności, bez których wykonanie zobowiązania byłoby niemożliwe. Obliczenie odnosi się tylko do wysokości podatku (kwoty) lub wysokości odsetek, nie zaś do sposobu (jednorazowo lub na raty) lub terminu (np. odroczenie) jego wykonania. Obliczenie musi być nadto poprzedzone innymi czynnościami subsumcji, tj. zindywidualizowaniem podmiotu podatku i konkretyzacją przedmiotu opodatkowania, bez czego niemożliwym byłoby stwierdzenie, czy w ogóle zobowiązanie podatkowe w odniesieniu do osoby *x* powstało. W następstwie rozstrzygnięcia, że rzeczy lub zjawiska, z którymi ustawa łączy powstanie obowiązku podatkowego, zaistniały u podatnika, dojść winno do kwantyfikacji przedmiotu podatku, tj. wyrażenia liczbowego podstawy opodatkowania, po to, by można było zastosować w relacji do niej odpowiednią stawkę podatkową. Jeśli przez obliczenie rozumiemy wszelkie czynności materialnorachunkowe, to zarówno liczbowe oznaczenie podstawy, jak i końcowe wyliczenie należnego podatku poprzez zastosowanie odpowiedniej stawki składałoby się łącznie na obliczenie należnej kwoty

podatku. Uwagi te odnoszą się zwłaszcza do takich podatkowych stanów faktycznych, w których nie zostaje wyodrębniona podstawa. W ryczałcie tabelarycznym mamy bowiem do czynienia raczej z „odczytaniem” niż z „obliczeniem” podatku.

Użycie terminu „obliczenie należnej kwoty podatku” może budzić jeszcze innego rodzaju wątpliwości. Skoro mowa tu o czynnościach rachunkowych, to czy z oceny prawidłowości tych czynności wyłączona jest ocena prawidłowego zastosowania stanu prawnego, a chodzi tylko o prawidłowe ustalenie stanu faktycznego?

Rozumowanie takie nie wydaje się uprawnione. Celem obliczenia jest przesądzenie (w drodze określenia lub ustalenia) o prawidłowej wysokości należnego podatku.

Przedmiotem oceny prawidłowości jest zatem zarówno weryfikacja stanu faktycznego z punktu widzenia prawdy materialnej, jak i weryfikacja subsumpcji tegoż stanu faktycznego względem stanu prawnego. One to łącznie składają się na o d w z o r o w a n i e podatkowego stanu faktycznego.

Przy takich założeniach uznać należy, iż odwzorowanie to prowadzić winno do „odkrycia” jednej i jedynej kwoty podatku – które tym kryteriom odpowiada – prawidłową bowiem kwotą podatku może być tylko jedna kwota, a nie wiele różnych kwot, wynikających kolejno z samoobliczenia, odliczenia organu I instancji, II instancji... Spośród nich tylko jedna kwota jest kwotą jedyłą, tj. zgodną z prawem i stanem faktycznym..

II. OBLICZENIE JAKO CZYNNOŚCI PODEJMOWANE TAK DŁUGO, AŻ NIE NASTĄPI PRAWIDŁOWE WYLICZENIE NALEŻNEJ KWOTY PODATKU

Przyjąć trzeba, iż co prawda obliczenie podatku jest niezbędną przesłanką powstania zobowiązania podatkowego, lecz z istoty swojej prawidłowe obliczenie, „odkrycie” owej jednej i jedynej kwoty może nastąpić na podstawie wielokrotnych czynności obliczenia. Znajduje to wyraz zarówno w obowiązku wydania decyzji określającej należną wysokość podatku przez organ (art. 5 ust. 3), który „poprawia” podatnika, jak i w prawie podatnika do autokorekty deklaracji czy zeznania podatkowego. Skutkiem prawnym tych czynności będzie określenie zaległości lub nadpłaty podatkowej.

Stąd właśnie z obliczeniem mamy do czynienia zarówno w trakcie określania zobowiązania, jak i po jego powstaniu. Zawsze jednak ma ono cechę wspólną: jest niezbędne d l a przesądzenia o należnej kwocie podatku – dla prawidłowego odwzorowania podatkowego stanu faktycznego.

Z obliczeniem podatku mamy bowiem do czynienia w szczególności także wówczas, gdy dokonuje go organ podatkowy w drodze decyzji określającej wysokość podatku z tej racji, że podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego (art. 5 ust. 3) lub też kwestionuje obliczenie podatku przez płatnika, jeśli obliczenie i pobranie podatku odbywa się za pośrednictwem tegoż płatnika (art. 175 §1 k.p.a.), a także wówczas gdy organ podatkowy obowiązany jest do określenia w drodze decyzji wysokości podatku nie pobranego lub nie wpłaconego przez płatnika (art. 15)².

Żeby jeszcze dodatkowo skomplikować obraz, podnieść należy, iż z obliczeniem podatku mamy do czynienia nie tylko dla powstania zobowiązania podatkowego (art. 5 ust. 1) lub określenia należnej wysokości, po jego powstaniu (art. 5 ust. 3, art. 175 §1 k.p.a., art. 15), lecz także przed jego powstaniem, kiedy to organ, w celu zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, przed wydaniem decyzji ustalającej wydaje decyzję o zabezpieczeniu, w której określa przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego na podstawie posiadanych danych co do podstawy tegoż zobowiązania (art. 21 ust. 4). Określenie przybliżonej kwoty zobowiązania opiera się przecież niewątpliwie na obliczeniu tej kwoty. Obliczenie „przybliżonej kwoty zobowiązania” nie jest jednak „obliczeniem podatku”, gdyż nie chodzi o ową jedną i jedyną kwotę należnego podatku.

Można także pytać, jakie cechy wspólne ma obliczenie podatku przez samego podatnika lub płatnika z obliczeniem podatku przez organ dopiero w następstwie prawnym niewywiązywania się lub wywiązywania się nie w pełni z obowiązków obliczenia przez te kategorie podmiotów, na których pierwotnie z mocy prawa ciążyło zobowiązanie podatkowe lub obowiązek obliczenia wysokości owego zobowiązania, a w następstwie jego pobranie i wpłacenie w terminie.

Wydaje się, że na pytanie to można odpowiedzieć jedynie odwołując się do definicji obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego³. Tymczasem od dawna wiadomo, iż w polskim prawie brak jest definicji obowiązku podatkowego (za taką nie można bowiem uznać brzmienia art. 2 ust. 1, którego celem jest zapewnienie – gwarancja – ustawowego nakładania tychże obowiązków).

² Por. T. Dębowska - Romanowska, *Odpowiedzialność notariusza za prawidłowe obliczenie, pobieranie i odprowadzenie opłaty skarbowej*, „Glosa” nr 4 z 1995 r.

³ Por. t a ż, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, „Glosa” nr 11 i 12 z 1996 r.

Konieczne jest zatem zdefiniowanie obowiązku i zobowiązania podatkowego oraz decyzji podatkowej.

Przywołana w doktrynie międzywojenna definicja obowiązku podatkowego ma tę istotną „słabość”, iż mowa w niej o abstrakcyjnym zobowiązaniu do poniesienia ciężaru podatkowego. Tymczasem istotą zobowiązania do poniesienia świadczenia jest to, że nie może być ono abstrakcyjne, lecz konkretne i zindywidualizowane. Definicja ta zatem nie tłumaczy ani zasad powstawania obowiązku, ani zobowiązania podatkowego. Przyszłe definicje normatywne mogą być bowiem budowane tylko w nawiązaniu do pojęcia podatkowego stanu faktycznego, normy prawnopodatkowej, ustawy podatkowej jako w y ł ą c z n e g o źródła statuowania podatkowego stanu faktycznego, jeśli chodzi o w s z y s t k i e jego cechy konstytutywne.

Ze swej strony proponuję połączenie w jednej definicji pojęć podatnika i obowiązku podatkowego z podatkowym stanem faktycznym⁴. Umożliwiłoby to bowiem – z jednej strony – podkreślenie kategoryjnego, generalnego charakteru podatku i innych danin publicznych (podatnicy to określone ustawowo k a t e g o r i e podmiotów), z drugiej zaś wskazywałoby, iż podleganie obowiązkowi podatkowemu określonej kategorii podmiotów nie jest równoznaczne z powstaniem zobowiązania podatkowego i n d y w i d u a l n e g o podmiotu. Indywidualizacja następuje tylko poprzez konkretyzację stosunku prawnopodatkowego, tj. w y s t ą p i e n i e okoliczności od których ustawa uzależnia powstanie zobowiązania, określając r ó w n o c z e ś n i e jego wysokość, sposób i termin wykonania. Zobowiązanie podatkowe n i e m o ż e p o w s t a w a ć bez jednoczesnego ustawowego określenia zasad konkretyzacji jego wysokości, sposobu i terminu zapłaty w taki sposób, by były one ustawowo zdeterminowane w momencie jego powstania (tj. w dacie wydania decyzji podatkowej, obliczenia i zapłaty przez podatnika, obliczenia, pobrania i odprowadzenia przez inne osoby zobowiązane).

Jest to równocześnie droga do zdefiniowania i wyróżnienia, w grupie decyzji administracyjnych, decyzji podatkowych jako tych, których przedmiotem jest rozstrzygnięcie w całości lub w części sprawy co do jej istoty, jeśli chodzi o wysokość podatku, sposób i termin jego realizacji w tym przypadku, gdy ustawy podatkowe nakładają na organy obowiązek wydania decyzji.

Sumując: obowiązek podatkowy wynika z ustawy określającej kategorie podmiotów, na których ciąży obowiązek świadczenia pieniężnego (podatnicy),

⁴ Por. pozycje cytowane wyżej i literatura tam poddana.

zaistnienie okoliczności, z których wystąpieniem wiązać należy powstanie zobowiązania oraz określenie jego wysokości, sposobu i terminu wykonania (podatkowy stan faktyczny).

Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie do uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa, gminy lub innego podmiotu publicznego świadczenia pieniężnego, zwanego podatkiem, w określonym terminie oraz w określony sposób.

Tym zatem, co łączy wszystkie wskazane wyżej sytuacje prawne związane z obowiązkiem obliczenia podatku, jest fakt, że owe czynności rachunkowe zmierzają do **o d w z o r o w a n i a** (wyliczenia w prawidłowej wysokości) w przypadku subsumcji podatkowego stanu faktycznego dla określonego indywidualnie podatnika celem wykonania ciężącego na nim zobowiązania.

Jak więc widzimy, w świetle zaproponowanych definicji, nie naruszających art. 2 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, obliczenie jest pierwszym i najważniejszym elementem określenia zobowiązania podatkowego. Po nim dopiero idzie termin i sposób wykonania.

Szczególne cechy z tego punktu widzenia wykazuje obliczenie należnej kwoty podatku, gdy brak jest danych niezbędnych dla ustalenia podstawy opodatkowania. Ustalenie bowiem wówczas tej podstawy następuje w drodze szacunkowej przez organ podatkowy, który na tej podstawie wydaje dopiero decyzję ustalającą (lub określającą) należną kwotę podatku (art. 11 ust. 1). Brak danych niezbędnych dla ustalenia podstawy obliczenia podatku pozwala wysunąć mocno uargumentowaną wątpliwość, czy w takim razie istnieje jakaś jedna i jedyna kwota podatku odwzorowująca podatkowy stan faktyczny dla adresata tej decyzji. Czy zatem tzw. wymiar szacunkowy jest w ogóle obliczeniem podatku w rozumieniu podanym wyżej, to znaczy odwzorowaniem podatkowego stanu faktycznego co do wysokości podatku niezbędnym dla powstania zobowiązania lub jego wykonania? Można bowiem przyjąć hipotezę, że podstawa podatku w ogóle nie jest „poznawalna” lub że jest ona możliwa do poznania tylko w sposób przybliżony.

Odpowiedź na to pytanie jest niesłychanie skomplikowana. Z jednej strony bowiem ustalenie podstawy obliczenia podatku następuje w drodze postępowania, w którym obowiązuje zasada prawdy obiektywnej, co nakłada na organ obowiązek takiego prowadzenia postępowania wyjaśniającego oraz zgromadzenia i rozpatrzenia materiału dowodowego w sprawie, aby jego wynik końcowy w części dotyczącej ustalenia podstawy był możliwie najbliższy prawdy (najbardziej uprawdopodobniony), jeśli chodzi o zajście i kwantyfikację rzeczy lub zjawisk, z którymi prawo łączy powstanie

zobowiązania, z drugiej zaś strony przesłanką szacunkowego wymiaru jest brak danych niezbędnych dla ustalenia owej podstawy. Z góry zatem wiadomo, iż „odkrycie” owej jednej i jedynej należnej kwoty podatku nie może, z braku danych, następować w drodze prostej subsumcji podatkowego stanu faktycznego.

Z zasady państwa prawnego, które skutkuje pewnością obowiązku podatkowego, należałoby jednak wyprowadzić wniosek, że ową jedną i jedyną kwotą podatku jest ta kwota, która wynika z zastosowania odpowiedniej stawki podatkowej do podstawy ustalonej w ten sposób, że organ zmierzając do odkrycia prawdy obiektywnej uprawdopodobnił, iż wysokość podstawy jest w danym stanie faktycznym możliwe najbliższa wysokości rzeczywistej.

Nic zatem dziwnego, że w takim przypadku owa jedna i jedyna kwota należnego podatku może zostać przesądzona w różnej wysokości przez organa podatkowe I i II instancji dopiero metodą kolejnych przybliżeń. Dlatego właśnie równie dobrze można by bronić tezy, iż w przypadku art. 11 ust. 1 mamy do czynienia z odrębną niż „obliczenie” metodą powstawania zobowiązania podatkowego (oczywiście w części dotyczącej podstawy), a nawet z odrębną konstrukcją materialnoprawną, która określa wysokość zobowiązania w relacji do obowiązku podatkowego, nie jest jednak „obliczeniem podatku”.

Wykładnia literalna art. 11 ust. 1 prowadziłaby nas jednak raczej do wniosku, iż mimo wszystko mamy tu do czynienia z o b l i c z e n i e m podatku (choć po s z a c u n k o w y m ustaleniu podstawy). Przemawiają za tym także względy ochrony praw podatnika w państwie prawnym. Orzecznictwo NSA wskazywało tutaj zresztą wyraźnie, iż kwota podatku nie może wynikać li tylko ze swobodnej oceny dowodów przez organ przy ustalaniu podstawy, lecz że jest ona następstwem postępowania wymiarowego, w trakcie którego na organie spoczywa obowiązek uprawdopodobnienia, że ustalona podstawa jest najbliższa podstawie rzeczywistej (po uprzednim wykazaniu braku danych, będących dowodami bezpośrednimi co do wysokości podstawy). Nie zmienia to faktu, iż mamy do czynienia z podstawą „nieobliczalną” na podstawie ustawy, lecz ustaloną w drodze postępowania wyjaśniającego, prowadzonego przez organ podatkowy.

Podobna sytuacja może nastąpić w związku z cechami podatkowego stanu faktycznego (np. różne kwoty należnego podatku od spadków i darowizn, wynikające z rozstrzygnięć I i II instancji).

Powstaje jednak dalsze pytanie w zakresie odwzorowywania podatkowego stanu faktycznego indywidualnie określonego podatnika: czy pod pojęciem prawidłowego obliczenia podatku przez samego podatnika, płatnika czy organ

dla powstania zobowiązania lub jego określenie należy rozumieć to samo? Inaczej mówiąc: czy odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego dla powstania zobowiązania podatkowego skutkować winno zawsze tą samą jedną i jedyną kwotą podatku, niezależnie od tego, w jaki sposób do powstania owego zobowiązania podatkowego dochodzi i kto jest podmiotem dokonującym obliczenia, czy też zakres obowiązków np. płatnika winien wpływać na ocenę prawidłowości obliczenia w ogóle?

Jak się wydaje, w państwie prawnym odpowiedź na to pytanie może być tylko jedna. Skoro obowiązek podatkowy, a przez to i zobowiązanie, określają ustawy (akty generalne i abstrakcyjne rangi ustawowej), znaczy to tyle, że z podatkowego stanu faktycznego wynikać musi *z a w s z e* dla konkretnie i indywidualnie oznaczonego adresata *j e d n a* kwota należnego podatku. To, że istnieje jedna kwota należnego podatku dla indywidualnego podmiotu, nie oznacza wszak, że i obliczenie owej kwoty musi w całości spoczywać na *j e d n y m* podmiocie. Prawidłowe obliczenie podatku od podatnika może być bowiem dla płatnika wyłączone winą podatnika, w której następstwie dochodzi do określenia przez organ prawidłowej wysokości podatku już po jego powstaniu. Jest to zatem dalej jedna kwota podatku, ale jej wysokość może być określona w dwu decyzjach: skierowanej do podatnika i płatnika; może być następstwem czynności samoobliczenia i decyzji; czynności płatnika i decyzji. Wynika stąd, że prawidłowa kwota podatku dla płatnika nie musi być tą samą, co prawidłowa kwota podatku dla podatnika. Wówczas jednak na organie spoczywa obowiązek określenia zobowiązania podatnikowi tak, aby „uzupełnić” wysokość do kwoty prawidłowej.

Tylko wówczas, gdy ustawodawca mówi wprost o obliczeniu podatku innym niż była dotąd mowa („przybliżona kwota podatku”, „kwota podatku pobrana przez płatnika”), mamy do czynienia z inną kwotą podatku. To jednak w państwie prawnym zawsze pociąga za sobą obowiązek ustalenia prawidłowej (owej jedynej) kwoty podatku. Stąd też możemy mieć do czynienia z nieobliczeniem podatku w całości lub w części.

III. OBLICZENIE JAKO ROZSTRZYGNIĘCIE O NALEŻNEJ KWOCIE PODATKU

Odrębna wreszcie, bardzo znacząca i przy tym skomplikowana grupa problemów dotyczy stosunku obliczenia podatku do zasad powstawania zobowiązań podatkowych. W tej grupie mieszczą się kwestie konstytucyjnoprawne gwarancji praw obywatelskich w odniesieniu do zasady sprawiedliwości podatkowej w szczegółowym kontekście nakładania na podatnika i inne kate-

gorie podmiotów obowiązku innego niż samo ponoszenie ciężaru podatkowego, a także granic statuowania odpowiedzialności za obliczenie cudzego zobowiązania podatkowego.

Mieszczą się tu jednak jeszcze i inne problemy. Obliczenie bowiem, jak wskazywałam już wyżej, jest czynnością materialnotecniczną o skutkach prawnych. Z tego też względu podlega ono kontroli z punktu widzenia zgodności z prawem, nie tylko jeśli chodzi o jego ostateczny efekt, tj. kwotę podatku należnego, lecz także jeśli chodzi o prawidłowość (zgodność z prawem oraz prawdą obiektywną, gdy chodzi o stan faktyczny) całego „procesu” prowadzącego do ustalenia tej kwoty, niezależnie od tego, czy obowiązek obliczenia spoczywa na organie podatkowym, czy też ustawa wykonywana jest z mocy prawa bądź to przez samych podatników, bądź to przez płatników.

W tych dwu ostatnich przypadkach nie mamy do czynienia z postępowaniem podatkowym, sprawa bowiem nie toczy się przed organami podatkowymi. Cały proces wykonalności ustawy wraz z jego efektem końcowym – określeniem należnej kwoty podatku – przerzucony jest na barki podatników lub płatników ze wszystkimi stąd płynącymi konsekwencjami (także karnoskarbowymi) co do oceny „przebiegu” czynności materialnorachunkowych i ich wyniku końcowego. Obliczenie podatku przez podatnika i płatnika to zatem odrębny rodzaj stosowania prawa w zakresie wywiązywania się z obowiązków obywatelskich.

Jeśli natomiast chodzi o obliczenie należnej kwoty podatku przez organ podatkowy, to i tutaj problem stosowania ustaw podatkowych się komplikuje. Jak bowiem wskazaliśmy wyżej, obliczenie podatku to wyliczenie jednej i jedynej należnej od określonego podatnika kwoty podatku celem wykonania zobowiązania podatkowego. Nie jest to zatem równoznaczne z tym, że w przypadku organu owo obliczenie następuje wyłącznie w drodze wydania decyzji podatkowej, ustalającej lub określającej to zobowiązanie. Decyzja bowiem jest *r o z s t r z y g n i ę c i e m* sprawy w całości lub w części co do jej istoty. W przypadku obliczenia zobowiązań podatkowych istotą sprawy jest rozstrzygnięcie co do konkretnej kwoty celem wykonania zobowiązania podatkowego. Jeśli zatem podatnik dokona wpłaty na poczet zaległości podatkowej, organ podatkowy z wpłaconej kwoty pokrywa z urzędu również odsetki za zwłokę należne od zapłaconej kwoty zaległości (art. 27), bez potrzeby wydawania decyzji podatkowej, choć dla potrzeb pokrycia – „zarachowania” należało sprawdzić obliczenie należnej kwoty odsetek za zwłokę oraz zapłaconej zaległości. Mamy zatem do czynienia z koniecznością określenia zapłaconej zaległości podatkowej w relacji do odsetek za zwłokę.

Również w przypadku nadpłaconych podatków organ podatkowy w drodze czynności materialnofaktycznych zalicza je z urzędu na zaległe i bieżące zobowiązania podatkowe, dokonując uprzednio sprawdzenia prawidłowego (zgodnego z prawem i z prawdą obiektywną) obliczenia podatku przez podatnika, jednak bez wydawania decyzji. Dopiero konieczność rozstrzygnięcia spornej kwestii konkretnej kwoty nadpłaty skutkuje obowiązkiem wydania decyzji, której uzasadnienie prawne i faktyczne odnosi się do oceny prawidłowości obliczenia podatku przez podatnika.

Niezależnie zatem od tego, czy obliczenie należnej kwoty podatku nastąpi w drodze aktu deklaratoryjnego czy konstytutywnego, o potrzebie dokonania obliczenia w trakcie postępowania podatkowego kończącego się decyzją przesądza to, czy:

- bez wydania takiego aktu niemożliwe byłoby określenie (ustalenie) należnej kwoty podatku;
- sprawa konkretnej kwoty podatku wymaga rozstrzygnięcia (art. 104 § 1 k.p.a.) przez organ, np. dlatego że jest sporna (odmowa zwrotu nadpłaty lub błędne zdaniem podatnika, zarachowanie dokonanej wpłaty na zaległości podatkowe i odsetki);
- wydanie decyzji jest niezbędne dla administracyjnej egzekucji zaległości (art. 19 i art. 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji)⁵.

Granice wydawania decyzji lub dokonywania przez organ czynności faktycznych są jednak w aktualnym stanie prawnym bardzo niejasne, zwłaszcza gdy chodzi o decyzje deklaratoryjne.

Reasumując tę część rozważań, możemy jedynie powiedzieć, że obliczenie należnej kwoty podatku występuje obiektywnie zawsze wtedy, gdy mamy do czynienia z konkretyzacją i indywidualizacją obowiązku podatkowego. Jest ono jedną z czynności subsumcji podatkowego stanu faktycznego, która wraz z innymi prowadzi do jego odwzorowania. Odwzorowanie w drodze obliczenia ma na celu przesądzenie o jednej i jedynej kwocie podatku właściwej ze względu na przeprowadzony proces myślowy prawidłowego ustalenia stanu prawnego oraz zgodnego z prawdą obiektywną stanu faktycznego.

Z punktu widzenia powstawania zobowiązań podatkowych obliczenie należnej kwoty podatku jest instytucją generalną, bez której zobowiązania te nie mogą być wykonywane. Dlatego też rozstrzygnięcie przez prawo materialne

⁵ Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 1991 r., Nr 36, poz. 161).

s p o s o b u powstawania tych zobowiązań, tzn. w drodze wydania i doręczenia decyzji bądź w drodze obliczenia przez podatnika lub płatnika, ma charakter następczy i wtórny w tym sensie, że:

- służy obliczeniu prawidłowej kwoty należnego podatku;
- sposób powstawania zobowiązań podatkowych musi być dostosowany do cech o b l i c z e n i a, związanych z rodzajem podatkowych stanów faktycznych;

- obliczenie, tzn. „odkrycie” jednej i jedynej prawidłowej kwoty podatku, może być realizowane przy pomocy więcej niż jednego podmiotu (płatnika i podatnika, płatnika i organu podatkowego, podatnika i organu podatkowego, organu podatkowego I i II instancji) oraz może mieć charakter powtarzalny i następczy (autokorekta zeznania podatkowego, wydanie decyzji określającej, sprawdzenie należnej kwoty podatku przez organ podatkowy „przy okazji” realizacji nadpłaty).

Te uwarunkowania obliczenia w relacji do zasad powstawania zobowiązań podatkowych wydają się o tyle „niebezpieczne”, o ile mogą zachwiać leżącym u gruntu państwa prawnego przekonaniem, iż obowiązek może być odwzorowany w zobowiązaniu podatkowym w sposób jednoznaczny, prosty i niezmienny; chyba że u podstaw obliczenia podatku w niewłaściwej wysokości leżały działania samego podatnika lub osób trzecich, mające znamiona przestępstwa, działania *in fraudem legis* lub inne tego typu, skutkujące obiektywną niemożnością ustalenia (określenia) właściwej kwoty podatku.

Ze względu na szczególnie dolegliwą materię tej fundamentalnej sfery obowiązków obywatelskich konieczne jest bowiem przyjęcie pewnego niezbędnego minimum gwarancji materialnoprawnych i procesowych, zmierzających do tego, by każde prawem przewidziane obliczenie podatku prowadziło w możliwie najpewniejszy, najprostszy i najszybszy sposób do przesądzenia (wyliczenia) jednej i jedynej należnej kwoty podatku. Wydaje się, iż postulaty te – tak, można by sądzić, od czasów A. Smitha oczywiście – kierować należy pod adresem ustawodawcy „zwykłego”, nie tylko gdy chodzi o tworzenie formalnego prawa podatkowego, lecz także prawa materialnego, czyli kreowanie podatkowych stanów faktycznych.

Dlatego należy określić „miejsce” obliczenia w procesie stosowania prawa przez organ podatkowy, podatnika i płatnika.

Organ podejmuje czynności obliczenia kwoty podatku należnej od podatnika lub należnej kwoty podatku nie pobranej przez płatnika od podatnika w ramach postępowania podatkowego, którego wynikiem jest wydanie decyzji określającej (lub ustalającej) należną kwotę podatku, albo też czynności obliczenia podatku są podejmowane przez tenże organ odrębnie jako tzw.

czynności z zakresu administracji publicznej, służące przyznaniu stwierdzenia lub uznaniu uprawnienia albo obowiązku wynikającego z przepisów prawa (por. art. 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy o NSA)⁶. Przykładem tego ostatniego jest obliczenie „sprawdzające” przez organ należnej kwoty podatku celem zrealizowania wynikającej z zeznania nadpłaty podatkowej (art. 29 ust. 1). Zgodność z prawem zarówno obliczenia podatku w drodze decyzji, jak i w drodze czynności odrębnej, tak samo jak i bezczynność organów w tych sprawach, podlega badaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 21 ustawy o NSA).

Zupełnie inne miejsce w systemie stosowania prawa zajmuje obliczenie podatku przez podatnika lub płatnika, jako że żaden z tych dwu kategorii podmiotów nie jest organem podatkowym, dodatkowo zaś należy wskazać, iż płatnik – jak to określa art. 175 §1 k.p.a – jest podmiotem pośredniczącym między podatnikiem a organem podatkowym. Przyjąć zatem należy, iż przed płatnikiem nie toczy się postępowanie podatkowe, którego stroną byłby podatnik, a obowiązek prawnopłatniczy obliczenia i pobrania należnej od podatnika kwoty podatku ma charakter samoistny.

Równie trudno umiejscowić w procedurach stosowania prawa czynności obliczenia dokonywane przez samego podatnika (art. 18 ust. 2 w związku z art. 5 ust. 2). Przede wszystkim trzeba wskazać, że czynności obliczenia dokonywane zarówno przez płatnika, jak podatnika muszą być badane z punktu widzenia ich zgodności z prawem i z obiektywnym stanem faktycznym tak dalece, jak to rzutuje na prawidłowość kwoty podatku. Stopień sformalizowania tych czynności jest jednak różny, w zależności od tego, jak dalece konieczne jest odzwierciedlenie pisemne w postaci przewidzianej prawem, tj. w formie deklaracji i zeznań lub zaznaczenia przez płatnika sposobu dojścia do prawidłowej kwoty podatku. Wydaje się, że w polskim systemie prawnym brak jest jasno wyrażonej zasady, iż instrumentalne obowiązki związane z prawidłowym obliczeniem podatku (a także jego pobraniem i uiszczeniem) mogą być nakładane tylko dla tych celów, ocena zaś ich poprawności z formalnoprawnego punktu widzenia nie może wykraczać poza kryterium zapewnienia odtworzenia wszystkich elementów faktycznych i prawnych podatkowego stanu faktycznego, bez których niemożliwe byłoby zbadanie prawidłowości obliczenia należnej kwoty podatku.

Granice pomiędzy określeniem (ustaleniem) należnej kwoty podatku w drodze decyzji lub odrębnej czynności przyznającej uprawnienie lub stwier-

⁶ Ustawa z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 z późniejszymi zmianami).

dzającej obowiązek nie zostały w polskim prawie jasno ustanowione, na co wskazywałam wyżej. Wydaje się, iż w państwie prawnym trafniejszym jest przyjęcie, że każda sprawa przesądzenia przez organ podatkowy o należnej kwocie podatku winna być załatwiona w drodze decyzji (deklaratoryjnej bądź konstytutywnej), sam bowiem w y b ó r należnej kwoty podatku jest z istoty swej pewnego rodzaju rozstrzygnięciem.

IV. POJĘCIE OBLICZENIA A POWSTANIE NADPŁATY LUB ZALEGŁOŚCI PODATKOWEJ

Jak już wyżej wskazałam, z zasady państwa prawnego wynika, że ciążące na obywatelach i innych podmiotach prawa obowiązki podatkowe muszą być w ustawach określone w ten sposób, by ich konkretyzacja – odwzorowanie – prowadziła zawsze do odkrycia jednej i jedynej kwoty należnego podatku. Tym samym zatem istnieje ona niejako „obiektywnie”, wszelkie zaś czynności czy akty, w ramach których następuje obliczenie, prowadzą tylko do u j a w n i e n i a już istniejącej nadpłaty lub zaległości. Tak bowiem jak mamy jedną kwotę należnego podatku, tak i jedną kwotę nadpłaty lub zaległości podatkowej. Stąd też w przypadku powstawania zobowiązań podatkowych z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), a następnie jej uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności za datę powstania nadpłaty ustawodawca słusznie uznaje datę dokonania zapłaty. Zwrot nadpłaty – jako czynność wykonawcza – ma zawsze charakter „deklaratoryjny” w tym sensie, iż jest następstwem stwierdzenia istniejącego obiektywnie stanu rzeczy.

W podatku dochodowym od osób fizycznych za datę powstania n a d p ł a t y uważa się dzień złożenia zeznania rocznego, które to jest zarazem samoobliczeniem i aktem ujawniającym istnienie nadpłaty już uprzednio zapłaconej. Można by wskazać, iż rozwiązanie takie jest krzywdzące dla podatnika. Skoro z upływem końca roku podatkowego powstaje nadpłata, to dlaczego akt złożenia zeznania rocznego ma służyć nie tylko „ujawnieniu” nadpłaty (bez zeznania byłoby to bowiem w tym okresie niemożliwe), lecz także przesądzenie o dacie jej powstania? W istocie (jeśli akt samoobliczenia był prawidłowy) nadpłata została uiszczona dużo wcześniej w zaliczkach.

O wiele ważniejsza jest konstatacja, że ustawodawca zdaje się przypisywać czynności samoobliczenia nie tylko charakter aktu stwierdzającego istnienie nadpłaty, lecz zarazem ją kreującego. Bez złożenia zeznania rocznego nie można bowiem oznaczyć daty powstania nadpłaty, chyba że wysokość należ-

nego podatku zostanie określona przez organ podatkowy na skutek niezłożenia zeznania podatkowego albo że wysokość nadpłaty wyniknie z wydanej przez urząd skarbowy decyzji określającej inną wysokość podatku niż wynikająca z zeznania.

Analogicznie uwagi odnieść należy do charakteru ujawnienia zaległości podatkowej w wyniku obliczenia należnej kwoty podatku. Zważyć jednak należy, iż w świetle art. 19 podatek nie uiszczony w terminie jest zaległością podatkową. W przeciwieństwie do nadpłaty, która nie jest podatkiem, lecz szczególnym rodzajem nienależnego świadczenia na rzecz Skarbu Państwa lub gminy (co wynika *expressis verbis* z art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.), powstałym na skutek nieprawidłowego obliczenia podatku, zaległość podatkowa zachowuje całkowicie cechy świadczenia publicznoprawnego – daniny, tyle że przeterminowanego.

Termin zatem powstania nadpłaty nie powinien być dowolnie przesądzany przez ustawodawcę, jako że w sposób naturalny jest nim pierwszy dzień po dniu, w którym podatek został nienależnie uiszczony w całości lub w części, uiszczenie bowiem spowodowało przekształcenie świadczenia w nienależne. Czynności obliczenia jednorazowe lub następcze nie mogą przecież tego faktu zmienić, albowiem zasady i terminy składania zeznań rocznych, odzwierciedlających proces obliczenia, nie powinny przesądzać o istocie nadpłaty.

Natomiast o zaistnieniu zaległości podatkowej przesądza data wykonania zobowiązania, która z reguły określona jest przez podanie terminu końcowego (por. art. 45 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który mówi o terminie „d o d n i a 30 k w i e t n i a następnego roku”).

V. ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzona w artykule analiza pojęcia obliczenia w świetle ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz wysunięte wnioski odnośnie do konkretnych zapisów w przyszłej ordynacji podatkowej posłużyć nam winny także do sprecyzowania „pól badawczych” w dziedzinie gwarancji materialnoprawnych i procesowych ochrony praw obywatelskich w zakresie prawa daninowego.

Pierwsza dziedzina to sfera „oczekiwań prawnych”, wynikających z zasady państwa prawnego, a dotyczących pewności obowiązku podatkowego, czyli że przy złożonych podatkowych stanach faktycznych nie będziemy mieli do czynienia z samoobliczeniem, lecz z ustaleniem zobowiązania w drodze

decyzji, albo przynajmniej, że przy samoobliczeniu zagwarantowana zostanie obywatelom i innym podmiotom podatkowym pomoc prawna ze strony organów podatkowych. Dalej zaś – zakres instrumentalnych obowiązków statuowany będzie tylko do granic niezbędnych dla prawidłowego wywiązania się z zobowiązania, a co za tym idzie – odpowiedzialność za naruszenie owych instrumentalnych obowiązków nie wykroczy poza te uchybienia, które miały lub mogły mieć wpływ na prawidłowość obliczenia podatku.

Wreszcie trzecie, niezmiernie istotne pole badań nad gwarancjami ochrony praw obywatelskich dotyczy badań nad prawem do decyzji i prawem do sądu w zakresie uiszczania należnej kwoty podatku. Oznacza to, iż nie tylko w kwestiach spornych między organem podatkowym a podatnikiem, płatnikiem czy inkasentem podmioty te mają prawo oczekiwać rozstrzygnięcia o należnej kwocie podatku w drodze decyzji, lecz także we wszystkich sprawach z zakresu administracji publicznej, których przedmiotem jest *r o z s t r z y g a n i e* (wybór) należnej kwoty podatku, a co za tym idzie – *u j a w n i e n i e* nadpłaty lub zaległości. Decyzja bowiem daje podatnikowi poczucie pewności (por. art. 155 k.p.a.).

Jak wynika z zaledwie zarysowanych w artykule rozważań, poszczególne ustawy podatkowe mogą przewidywać tego rodzaju podatkowe stany faktyczne, których odwzorowanie w drodze obliczenia nie gwarantuje nam, iż mamy do czynienia z ową jedną i jedyną kwotą należnego podatku (ustalenie podstawy w drodze szacunku, z braku niezbędnych danych dla jej obliczenia, opodatkowanie dochodów z nie ujawnionych źródeł; w takich przypadkach, których taksatywne wyliczenie wymaga szczegółowych badań, niezbędne wydaje się przyjęcie, iż badającym prawidłowość rozstrzygnięcia organu podatkowego może być tylko sąd. Tylko sąd bowiem daje podatnikowi pełnię gwarancji bezstronności orzekania na podstawie kontradyktoryjnego procesu co do oceny wyczerpującego zgromadzenia i rozpatrzenia – zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej – materiału dowodowego w sprawach, w których postępowanie dowodowe ma tak zasadnicze znaczenie dla przesądzenia o prawidłowej kwocie podatku.

Zawarta w Konstytucji RP (art. 175 ust. 1, art. 176 ust. 1) zasada dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego oraz zapowiedź wprowadzenia w okresie do 5 lat od dnia wejścia Konstytucji w życie zdają się wychodzić naprzeciw tym postulatam. Pozwalają także żywić nadzieję na likwidację podatkowych komisji odwoławczych jako organów podatkowych

II instancji m.in. właśnie w tego rodzaju sprawach⁷. Komisje te uznane być muszą, niestety, za twory kadłubowe, pozorujące jedynie udział przedstawicieli podatników w orzekaniu, a przez to działające hamująco na realizację prawa podatnika do sądu.

THE CONCEPT OF TAX CALCULATION
AND THE PATTERN OF THE ACTUAL STATE
BY MEANS OF ACTIVITIES AND ACTS
IN THE SCOPE OF PUBLIC ADMINISTRATION

S u m m a r y

The paper describes the institution of tax calculation and its relations with the birth of tax liability. Tax calculation is an activity or group of calculational activities without which tax liability not be transformed into an individual tax liability. Calculations can be made by the taxpayer himself, tax organ or payer. The calculation leads to a definition of the only proper sum of tax. This finds its expression in both the activity of the tax organ who while issuing a decision concerning the amount of due tax makes some corrections of the calculations made by the taxpayer and in the right of the taxpayer to self-correction of the declaration or IRS. The author proposes to construct a legal definition of tax liability, since there is no such definition in the Polish tax law, by combining the notion of taxpayer, tax liability and actual tax state.

Translated by Jan Kłos

⁷ Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 2 i 334 oraz 344 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) – podatkowe komisje odwoławcze ulegają likwidacji z dniem 1 stycznia 1998 r.